



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

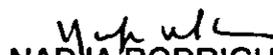
Processo nº : 11007-002200/99-85
Recurso nº : 131.364
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995 a 1998
Recorrente : UNIMED LIVRAMENTO SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.
Recorrida : PRIMEIRA TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 13 de agosto de 2003
Acórdão nº : 103-21.332

DECADÊNCIA - Não há que falar em decadência quando o lançamento é formalizado dentro do interregno de 05 anos, contados do termo inicial próprio da modalidade

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED LIVRAMENTO SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.,

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ do ano de 1994, vencidos os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio Cezar da Fonseca Furtado (Relator) e Victor Luís de Salles Freire; por maioria de votos, REJEITAR a mesma preliminar em relação à contribuição ao PIS/REPIQUE, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Julio Cezar da Fonseca Furtado (Relator) e Victor Luís de Salles Freire; e no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nadja Rodrigues Romero.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NADJA RODRIGUES ROMERO
RELATORA-DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA e ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA (Suplente Convocado).

131.364*MSR*18/06/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85
Acórdão nº : 103-21.332

Recurso nº : 131.364
Recorrente : UNIMED LIVRAMENTO SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS
MÉDICOS LTDA.

RELATÓRIO

A recorrente foi autuada em relação ao imposto de renda e ao PIS /REPIQUE:

1) Imposto de Renda.

Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1994), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, arts. 195 e 196

2) PIS/REPIQUE

Lei Complementar nº 7, de 7 de novembro de 1970, arts. 3º, § 2º, Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142, 15 de julho de 1982, título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II.

O Relatório fiscal de fls. 28/35, que integra o presente auto de infração, em seu item 4 descreve as razões da autuação, indicando as divergências apuradas, que são, conforme resumo extraído do acórdão recorrido:

***4.1- Tratamento dado aos rendimentos de aplicações financeiras;**

Em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 04, de 14/02/1986, os rendimentos das aplicações financeiras não estão abrangidos pela não incidência de que gozam as sociedades cooperativas. A contribuinte efetuou o rateio das receitas financeiras em seus demonstrativos de resultados entre a atividade principal e a auxiliar (fl. 104). Os rendimentos de aplicações financeiras não poderiam sofrer o rateio, sendo considerados rendimentos exclusivo da atividade auxiliar em consonância com o Parecer acima aludido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

4.2 - Rateio das receitas, custos e despesas entre a atividade principal e a auxiliar;

Não encontra amparo legal o critério de rateio das receitas dos planos pré-pagamento adotado pelo contribuinte com base em percentuais estimados de custos passados dos mesmos planos, ainda mais que não foi efetuado qualquer ajuste para regularizar as diferenças de lucro/prejuízo. O critério adequado é o rateio das receitas com base nos custos do período em que foi gerada a receita. Outra divergência constatada é no plano/sistema FACO. Durante o ano de 1994, a contribuinte computava os custos ria atividade auxiliar/tributada e as receitas na atividade principal, conforme se pode constatar nos demonstrativos de resultados apresentados pela contribuinte às fls. 104 a 118.

Em consequência das divergências acima apontadas, a fiscalização ajustou o resultado da atividade principal e auxiliar, elaborando os seguintes demonstrativos:

- Demonstrativo de resultado após levantamento fiscal fls. 36 a 50).
- Base de cálculo da CSLL após auditoria fiscal fls. 51 a 65).
- Demonstrativo do lucro real após auditoria fiscal (fls. 66 a 80).
- Demonstrativo do lucro líquido antes do imposto de renda após auditoria fiscal (fls. 81 a 84).
- Demonstrativo das receitas indiretas, dos rendimentos de aplicações financeiras e das receitas financeiras (fl. 85).
- Demonstrativo do rateio da CSLL a ser adicionada ao lucro real IN 198/88 (fls. 87 a 89).

Sobre o Auto de Infração do PIS-REPIQUE, acrescenta a fiscalização ser este decorrente das mudanças no valor do lucro decorrente da auditoria fiscal nos anos de 1994 e 1995, que implicaram modificações no imposto de renda devido."

Cientificada dos lançamentos em 21/12/1999, a atuada apresenta, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

20/01/2000, por intermédio de representante legal, a impugnação de fls. 317/322, com documentos de fls. 323/415, onde constam seus argumentos de defesa, que consistem, em síntese, nas seguintes alegações:

Quanto à decadência:

- com base no Código Tributário Nacional - CTN, cumpre destacar que decaiu a atuante do direito de constituir crédito tributário em relação aos exercícios de 1993 e 1994.

Quanto às aplicações financeiras:

- a base legal para rendimentos de aplicação financeira nasceu de forma autônoma da origem do principal aplicado, com o advento da Lei nº 7.799, de 27 de junho de 1989, mais especificamente no seu art. 47. A base legal para a tributação, no caso, seria o rendimento real produzido;

- em virtude disto, padece o auto de infração de evidente excesso, na medida em que integrou, como base de cálculo para o tributo, a simples correção monetária, esquecendo-se de que a autorização legal para cobrança sempre situou-se no rendimento real, qual seja, por suposto, aquele no qual fica excluída a correção monetária, cuja tributação, conforme as regras legais pertinentes, seria considerada sobre outra forma;

- diz ser essa a orientação do Conselho de Contribuintes, conforme o acórdão que cita e junta cópia às fls. 326 a 338.

Quanto ao critério de rateio das despesas:

- utiliza um percentual, sobre o valor das mensalidades que recebia, para custeio de atos cooperativos principais (reconhecidamente intributáveis) e atos cooperativos auxiliares (considerados pelo Fisco incidentes ao tributo, de forma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

obedecida, com ressalvas pela atuada);

- advinha este percentual do comportamento de seus custos, em período de seis meses imediatamente anteriores, dentro, portanto, do exercício;

- impende salientar que não há qualquer descon sideração da escrita realizada, sendo mantidos os valores apresentados pela atuada, tal como apurados e contabilizados;

- o Fisco reconhece as dificuldades do estabelecimento de um critério adequado, chegando a constatar que aquele empregado pela contribuinte, em determinados períodos, implicou em maior imposto de renda a pagar do que o parâmetro adotado pela fiscalização,

- o critério de rateio utilizado pela fiscalização não atende a legislação sobre a matéria, especialmente, o Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, item 5;

- os percentuais de rateio alcançados e o resultado tributável da impugnante baseava-se em escrituração contábil sólida, que apresentava destaque das receitas, custos, despesas e encargos, cujos dados não podem ser descon siderados pela fiscalização;

- na impugnação do PIS alega que por ser uma entidade sem fins lucrativos, somente é contribuinte da exação, sobre o valor relativo à folha de pagamentos. Repete os argumentos descritos na impugnação do IRPJ.

Diante do exposto, requer sejam julgados integralmente improcedentes os Autos de Infrações.

Y-102



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85
Acórdão nº : 103-21.332

A primeira Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento de Santa Maria/RS, apreciou e julgou a impugnação, tendo, à unanimidade, considerado procedente em parte o lançamento, ficando a decisão assim ementada:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

Data do fato gerador: 1994, 1995, 1997

Ementa: COOPERATIVAS - RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA - Os resultados obtidos nas aplicações de recursos no mercado financeiro não decorrem de atos cooperativos, no conceito dado pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, sendo tributável todo o rendimento auferido das aplicações. Inexiste previsão legal que autorize o desconto de variação monetária na tributação desses rendimentos.

CRITÉRIO DE RATEIO DAS RECEITAS, CUSTOS E ENCARGOS - O critério de rateio na apropriação das receitas entre a atividade principal e auxiliar de determinado período deve seguir a regra geral do regime de competência e da vinculação com os custos e despesas contabilizados em determinado período, seja ele mensal ou anual. Inexiste previsão legal que autorize o rateio das receitas com base em percentuais de custos passados, como adotado pela contribuinte.

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Ano-calendário: 1994, 1995*

Ementa: PIS-REPIQUE. DECORRÊNCIA - Mantido o lançamento referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, é igualmente exigível o relativo à Contribuição para o PIS calculado sobre o Imposto devido.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1994

Ementa: DECADÊNCIA. Se a contribuinte apurou IRPJ mensal com base nos critérios de apuração do lucro real, confirmando sua opção com a entrega da declaração de rendimentos, caracteriza-se a hipótese de lançamento por homologação, submetendo-se a contagem do prazo decadencial estipulada no § 4º do artigo 150 do CTN, entretanto, para os períodos em que não foram efetuados recolhimentos, não há que se falar em homologação, aplicando-se o disposto no inciso I do artigo 173), para

Yusuf



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

definição do prazo inicial. Incorre na mesma hipótese o PIS-Repique que corresponde a um percentual do IRPJ devido.

*Lançamento Procedente em Parte**

Com essa decisão ficaram mantidos os valores de R\$ 178.547,44 e R\$ 7.774,85, relativos aos fatos geradores de 02/1994 a 12/1994, 1995 e 1997, e cancelados os valores de R\$ 18.315,29 e R\$ 713,65, referente ao fato gerador de 01/1994

Intimada em 21/06/2002, conforme intimação e AR de fls. 439/441, a contribuinte, irresignada, em recorreu a este Conselho, em 18/07/2002, repetindo as argumentações expendidas em sede impugnação, com ênfase aos seguintes temas: I. Preliminar de decadência, :II. Excesso de Tributação, III. Excesso de Base de Cálculo, IV. Critérios de Apuração do Tributo, V. PIS-REPIQUE.

I - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

- que o argumento vertido pela fiscalização converte homologação de lançamento em homologação de pagamento, para feito de compreender naquela hipótese tão somente hipótese em que o contribuinte declara a existência de tributo a pagar e, por via de decorrência, antecipa o pagamento, é tese insustentável, ao lume da legislação em vigor, pois, conforme reconhece a mesma fiscalização, optou o contribuinte pelo regime de apuração do lucro mensal, tendo declarado, mensalmente, a sua situação perante o imposto de renda, com base na adequada escrituração de seus livros comerciais e fiscais.;

- que o fato gerador do tributo era existência de lucro real no período mensal optado pelo contribuinte, e , que, suas declarações no sentido da inexistência, ou existência, de lucro real, todas elas sujeitaram-se à homologação por parte da autoridade administrativa, e, fluído o prazo da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo o dolo, fraude ou simulação, ressalvas que, em momento algum, sequer foram argüidas pela autoridade fiscal;

7124



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

- que, em face dessa circunstância, sendo o tributo do período todo ele sujeito a lançamento por homologação, motivo pelo qual não há que aplique parcialmente a um mês, o prazo decadencial, para deixar de aplicá-lo, embora temporalmente verificado, em relação aos demais meses do mesmo ano.

II – EXCESSO DE TRIBUTAÇÃO

- que a autuação deveria ter desconsiderado, no tocante às aplicações financeiras, os valores de aplicação realizados através do Fundo de Aplicação Financeira, e considerado como tributáveis tão somente o resultado líquido dos demais investimento.

III – CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DO TRIBUTO

- Afirma que a autuação pretende "realinhamento" da receita tributável da cooperativa para fins do imposto de renda, indo além do limite normativo específico existente para o caso das cooperativas médicas, nos termos do PN 38/80, estranhamente ausente da decisão recorrida, através do qual foram estabelecidos critérios que levam em conta a existência de custos diretos, realizados ao longo do tempo, e de custos indiretos, decorrentes de despesas que não são diretamente imputáveis aos atos incidentes e não incidentes ao tributo.

- que a recorrente tem a obrigação de manter escritura contábil que apresente destaque de receitas, custos, despesas e encargos, na forma do Parecer Normativo CST nº 73/75, segundo o qual devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros, computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação.

- que o critério – percentual do comportamento de seus custos, no semestre imediatamente anterior, dentro do mesmo exercício, foi desconsiderado pela fiscalização, que considerou, tão somente, o valor de distribuição e rateio de receita e despesa ocorrido no próprio mês em que foram recebidos os valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

- que o pano de fundo da discordância fiscal, pura e simplesmente, é uma divergência de critérios

IV – PIS - REPIQUE

Discorre sobre a sistemática dessa contribuição, para concluir que, nos termos da LC nº 770, em sendo uma sociedade sem fins lucrativos, , inexistia hipótese para pagamento do PIS.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85
Acórdão nº : 103-21.332

VOTO VENCIDO

Conselheiro JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO - Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

Dele conheço.

Existe preliminar a ser analisada.

I – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Diz diz respeito à decadência do direito de se constituir o crédito tributário sobre os períodos-base de janeiro/94 até dezembro de 1994, motivado no artigo 150, § 4º, do CTN, uma vez que o Imposto de Renda é tributo sujeito a lançamento por homologação.

Ao apreciar a questão, a Turma julgadora entendeu que ante a falta de pagamento antecipado do tributo, aplicar-se-ia a regra insculpida no artigo 173, I e não a do 150, § 4º.

O lançamento questionado reporta-se aos anos-calendário de 1994, 1995, 1996.

A recorrente questiona a ocorrência da decadência dos anos-calendário de 1994.

Para o exercício de 1994, a recorrente entregou sua Declaração de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - com opção pelo Lucro Real - Apuração Mensal - fls. 198/224.

Compulsando os autos, verifica-se que a apuração e o lançamento do imposto relativo ao ano-calendário de 1994, foi efetuado de forma mensal, ou seja,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

discriminando mês a mês a ocorrência dos fatos geradores e sobre ele imputando juros de mora e multa, conforme o Auto de Infração de fls. 02/27.

O IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária - é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.

Segundo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento mas a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?.

Conforme o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado[1], aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

“Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independe do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150 do CTN preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e o artigo 173 o faz para os demais casos.

Assim que, tendo em vista que os autos de infração somente foram lavrados em 17/12/1999 e deles tomou conhecimento o sujeito passivo, em 29/12/1999 (ciência nos autos de fls. 02); por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não há como deixar de se reconhecer e declarar a superveniência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1994 a novembro de 1994.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem, sistematicamente, adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

"IRPJ - DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º, do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

IRPJ - PIS-REPIQUE - DECADÊNCIA - HOMOLOGAÇÃO - APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador.

IRPJ - DECADÊNCIA - Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo.

DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE - Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário."

Daí, acolho a preliminar de decadência argüida, declarando-a para os meses de janeiro de 1994 a novembro de 1994.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

MÉRITO, pela ordem dos tópicos do recurso:

II – EXCESSO DE TRIBUTAÇÃO

Diz respeito à tributação das receitas de aplicações financeiras.

A questão não é novidade para este Colegiado que, em inúmeros julgados, vem acompanhando o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ, no sentido de haver incidência do tributo sobre os rendimentos auferidos com aplicações financeiras.

Isto porque, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça chegou a editar a Súmula (262), pacificando o entendimento que as aplicações financeiras não fazem parte do elenco dos objetivos sociais das sociedades cooperativas, portanto, sujeitas à tributação.

Assim, a vista desse entendimento, não vejo como não manter os argumentos expostos na decisão recorrida acerca da tributação aqui pretendida.

Por outro lado, a Recorrente sustenta em suas razões de recurso que a variação monetária existente à época dos fatos (ano calendário de 1993) não constituiria acréscimo, ganho, ou mesmo aplicação de recursos em desacordo com as finalidades da sociedade cooperativa.

Não lhe assiste razão, pois as receitas das aplicações financeiras, sejam juros, variações ativas, ou a qualquer título que tenham, constituem ganhos advindos de atos não cooperados, que transitam pela conta de resultados do exercício, situação em que são confrontadas as receitas financeiras, as despesas financeiras e as demais contra partidas devedoras e credoras, chegando-se no final ao lucro líquido do exercício que irá se constituir na base de cálculo do IRPJ, após proceder as adições e exclusões autorizadas pela legislação fiscal.

7-1-4



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

Assim, nego provimento, neste aspecto.

III – CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DO TRIBUTO

Segundo a melhor doutrina e jurisprudência, as cooperativas não são tributadas pelo imposto de renda quanto aos resultados dos atos cooperativos, todavia, o são relativamente ao resultado dos atos não cooperativos, sobre os quais não gozam de nenhum tipo de isenção. Assim que, a regra geral é a incidência de imposto, sendo a não incidência, exceção.

Ao tratar de isenções, o artigo 111, do CTN, estabeleceu como regra de interpretação da legislação tributária, o critério da interpretação literal.

A Constituição Federal, a seu turno, no artigo 146, inciso III, alínea "c", ao estatuir que somente a Lei Complementar pode tratar de normas gerais de direito tributário, especialmente, sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, quer dizer que os atos cooperativos, inclusive, podem ser tributados, todavia, tal tributação deve ser feita de forma adequada e somente deve incidir sobre os atos cooperativos praticados por sociedades cooperativas.

A Lei 5.764/71, por sua vez, no artigo 79, definiu os atos cooperativos como sendo aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Temos, então, que os atos não cooperativos não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados à igualdade de qualquer sociedade mercantil.

**Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. **



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

A mesma Lei 5.764/71, admitiu, excepcionalmente, a realização de alguns negócios com entes não cooperados, contudo, sobre seus resultados fez incidir tributo. Assim que, se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperativos, não haveria e nem poderiam escapar da tributação, por consequência lógica, os demais resultados, oriundos de atos praticados com não cooperados. Isto porque, as normas de isenção e de não incidência tributária são exceções e não regra.

A mesma lei, nos artigos 87 e 111, determina que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de forma a permitir sua apuração para efeito de incidência tributária.

"Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei."

Decorre do exposto, que o conceito de ato cooperativo é de definição restrita, contida no artigo 79, da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido artigo, são atos não cooperativos.

Dentro de tal contexto, temos que se a escrituração contábil da sociedade cooperativa segrega as receitas e os seus correspondentes custos, despesas e encargos segundo a sua origem - atos cooperativos e demais atos - serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita - acompanhada de documentação hábil que a lastreie - não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as receitas dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

tributado o resultado da sociedade. Isto porque, neste caso, é impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

No caso da cooperativa de trabalho médico, onde esta recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como: exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico e terapia, diárias hospitalares, fornecimento de medicamento, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços, prestados por não associados não se classificam como cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receitas de outros atos segundo critério razoável a ser justificado perante a fiscalização.

Diante de tal traçado, resta evidente que o Parecer Normativo 38/80 - citado pela fiscalização e contestado pela defesa - nada mais fez do que interpretar a vontade do legislador, não tendo criado e nem, tampouco, alterado a legislação de regência, limitando-se a explicar claramente quais os procedimentos corretos a serem adotados pelas sociedades cooperativas no que tange aos atos cooperados e não cooperados, à escrituração, etc. Não vejo, por conseguinte, nenhuma anormalidade ou ilegalidade quando de sua aplicação.

No caso sob exame, ficou claramente demonstrado e a própria recorrente reconhece em diversas passagens, que realmente fornece, além dos serviços médicos dos associados, outros serviços de terceiros, bem assim, que a cooperativa segregava as receitas e os custos derivados de tais serviços, só que, em relação a estes, a interessada levava em conta os custos do semestre imediatamente anterior, e não o custo efetivado no próprio mês a que correspondiam as receitas, em obediência à regra de que a apropriação das receitas deve seguir o mesmo regramento geral do regime de competência, bem

7-1-1-1



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

como da vinculação com os custos, despesas e encargos contabilizados em determinado período, seja ele mensal ou anual, conforme bem salienta a decisão recorrida.

Diante de tais fatos, não vejo razão para modificar a decisão *a quo*, mantendo a autuação sobre o IRPJ, uma vez que, tendo praticado atos não cooperativos - sujeitos à tributação - a recorrente não forneceu os elementos necessários à apuração desses resultados.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao recurso, neste particular.

IV - PIS - REPIQUE

Trata-se de lançamento reflexo ao do IRPJ, devendo, portanto, em face da íntima relação de causa e efeito que os une, ter o mesmo destino daquele do qual é ele originário.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência para o período compreendido entre os meses de janeiro de 1994 a novembro de 1994 e no mérito, negar provimento ao recurso, determinando, ainda, seja efetuado aos ajustes do PIS - REPIQUE ao que foi decidido quanto ao IRPJ.

Sala de Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003

JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

VOTO VENCEDOR

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO - Relatora-Designada

Divergi do Conselheiro Relator em relação à preliminar de decadência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e do PIS/REPIQUE, para os fatos geradores nos meses de janeiro a dezembro de 1994.

A decisão de Primeira Instância rejeitou a preliminar de decadência, não aplicando à espécie, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN.

A preliminar de decadência ora rejeitada por este Colegiado refere-se ao lançamento constituído para os fatos geradores de IRPJ e CSLL, nos meses de janeiro a dezembro de 1994, cientificada a autuada 17/12/1999.

Diferentemente da posição adotada pelo Conselheiro Relator, entendo que no caso em exame, deve ser aplicado o disposto no art. 173 do CTN. pelos argumentos a seguir:

O crédito tributário foi exigido em lançamento constituído através de Auto de Infração, portanto, trata-se de lançamento de ofício, por ter sido constatado inexatidão na apuração do IRPJ e PIS/REPIQUE.

A exigência fiscal em litígio corresponde aos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, logo, por força do art. 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguiu-se com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte.

A contribuinte não incluiu no valor declarado as receitas omitidas apuradas pela Fiscalização, e ainda, não efetuou qualquer pagamento, assim, não há que se falar na homologação de que trata o artigo 150, § 4º, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11007-002200/99-85

Acórdão nº : 103-21.332

A falta de pagamento antecipado ou recolhimento em desacordo com a legislação aplicada, autoriza o lançamento *ex officio*, sendo o direito de lançar regido pelo artigo 173 do CTN. Neste caso não há fato passível de homologação, ou seja, o não pagamento não se homologa, seja a falta de pagamento integral do tributo (omissão), seja a parcela ou diferença não recolhida (inexatidão).

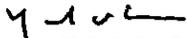
A respeito dos Acórdãos do 1º CC trazidos à colação pela impugnante, vale consignar que, consoante o art. 100, II, do Código Tributário Nacional, as decisões dos Órgãos Singulares de jurisdição administrativas, não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vinculam a administração, pois inexistente lei que lhes confira a efetividade de caráter normativo.

Neste caso, há também entendimentos desse Colegiado no sentido de que o prazo decadencial é regido pela regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN.

Assim, concluo que no ano-calendário fiscalizado, 1994, por força do art. 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguiu-se com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da entrega da declaração, com termo inicial em abril de 1995 e termo final em abril de 2000. A contribuinte foi cientificada da autuação em 17/12/1999, portanto, antes de esgotado o prazo decadencial.

Assim, oriento meu voto no sentido Negar provimento a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003


NADJA RODRIGUES ROMERO